Deutscher Bundestag
8. Wahlperiode

Drucksache 8/1677

29. 03. 78

Sachgebiet 611

Beschlußempfehlung und Bericht

des Finanzausschusses (7. Ausschuß)

zu dem Vorschlag der Kommission der Europäischen Gemeinschaften einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen
— aus Drucksache V/3774 —

A. Problem

Im Interesse der Fortentwicklung des Europäischen Marktes ist es erforderlich, gegenwärtig bestehende Hindernisse zu beseitigen, die Zusammenschlüsse von Unternehmen über die nationalen Grenzen behindern. Eines dieser Hemmnisse ist die Besteuerung — insbesondere die Ertragsbesteuerung aufgedeckter stiller Reserven — aus Anlaß der Übertragungsvorgänge. Für einen Teil der Übertragungsvorgänge fehlen auch noch die handelsrechtlichen Voraussetzungen.

B. Lösung

Der Richtlinienvorschlag in der jetzt vorliegenden Fassung (Anlage) sieht für Kapitalgesellschaften die Vermeidung der Besteuerung stiller Reserven, die Übertragbarkeit steuerfreier Rückstellungen und Rücklagen und von Verlusten vor bei Fusionen, Spaltungen, Austausch von Anteilen und der Einbringung von Unternehmensteilen. Die ergänzenden handelsrechtlichen Regelungen sind nicht Gegenstand dieses Richtlinienvorschlags.

Der Ausschuß befürwortet die Richtlinie. Die Ausschußmehrheit wünscht eine Sicherstellung, daß Übertragungs- und Konzentrationsvorgänge, durch die ein Verlust an Mitbestimmung ent-

Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei, 5300 Bonn
Alleinvertrieb: Verlag Dr. Hans Heger, Postfach 20 08 21, Herderstraße 56, 5300 Bonn 2, Telefon (0 22 21) 36 35 51

steht, steuerlich nicht begünstigt werden. Weitere Vorbehalte betreffen die Mindestbeteiligungshöhe für die Steuerfreiheit nach Artikel 8 und die Besteuerung von Betriebstätten.

Einstimmigkeit im Ausschuß

C. Alternativen

Die Opposition hat vorgeschlagen, die Zustimmung zu der Richtlinie nicht von einem Junktim in der Mitbestimmungsfrage abhängig zu machen, aber die Bundesregierung aufzufordern, sich für eine separate Richtlinie zum Schutz nationaler Mitbestimmungsregelungen einzusetzen.

D. Kosten

Die Richtlinie hat Steuerverzichte (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer) zur Folge; regelmäßig würden diese Steuern jedoch ohne die aufgrund der Richtlinie zu vollziehenden Änderungen der nationalen Steuergesetze nicht anfallen, weil die Übertragungen unterlassen würden.

Beschlußempfehlung

Der Bundestag wolle beschließen,

1. die Vorlage — Teil aus Drucksache V/3774 — in der aus der Anlage ersichtlichen Fassung zur Kenntnis zu nehmen;

2. folgende Entschließung anzunehmen:

   Der Deutsche Bundestag ist der Auffassung, daß Unternehmenszusammenschlüsse über die nationalen Grenzen hinaus, die aus Gründen der Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit auf den Weltmärkten geboten sind, steuerlich nicht behindert werden sollen. Doch soll die steuerliche Entlastung nur gewährt werden, wenn solche Vorgänge nicht zu einer Minderung der Mitbestimmung führen.

   Der Bundesregierung wird empfohlen, dafür einzutreten, daß Artikel 8 der Richtlinie eine Formulierung erhält, wonach die Steuerfreiheit des Übernahmegewinns entweder generell eine Beteiligungshöhe von 25 v. H. voraussetzt oder eine Beteiligungshöhe, von der nach den nationalen Rechtsvorschriften des Mitgliedstaates der übernehmenden Gesellschaft das Schachtelprivileg abhängt.

   Der Bundesregierung wird ferner empfohlen, sich für eine Streichung der Artikel 12 und 13 sowie des Anhangs zur Richtlinie einzusetzen. Auf jeden Fall muß sichergestellt werden, daß Betriebstätten von der Ausschüttungsermäßigung der Körperschaftsteuer ausgeschlossen bleiben.

Bonn, den 15. März 1978

Der Finanzausschuß

Frau Funcke	**Dr. Kreile**
Vorsitzende	Berichterstatter

Anlage

Vorschlag für eine Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen

(Stand 31. Januar 1978)

ABSCHNITT I

Allgemeine Vorschriften

Artikel 1

Jeder Mitgliedstaat wendet die folgenden Artikel an auf Fusionen, Spaltungen, Einbringungen von Unternehmensteilen sowie Austausche von Anteilen, an denen Gesellschaften aus mehreren Mitgliedstaaten beteiligt sind.

Artikel 2

(1) Im Sinne dieser Richtlinie ist

— die Fusion der Vorgang, durch den:

a) eine Gesellschaft zugleich mit ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf eine andere bereits bestehende Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der anderen Gesellschaft an ihre eigenen Gesellschafter und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung überträgt; letztere darf 10 vom Hundert des Nennwertes oder — bei Fehlen eines solchen — des errechneten Wertes dieser Anteile nicht überschreiten;

b) zwei oder mehrere Gesellschaften zugleich mit ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf eine von ihnen gegründete Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der neuen Gesellschaft auf ihre eigenen Gesellschafter und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung übertragen; letztere darf 10 vom Hundert des Nennwertes oder — bei Fehlen eines solchen — des errechneten Wertes dieser Anteile nicht überschreiten;

c) eine Gesellschaft zugleich mit ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf die Gesellschaft überträgt, die sämtliche Anteile an ihrem Gesellschaftskapital besitzt;

— die „Spaltung" der Vorgang, durch den eine Gesellschaft zugleich mit ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf zwei oder mehrere bereits bestehende oder neue Gesellschaften gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaften auf ihre eigenen Gesellschafter, und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung, anteilig überträgt; letztere darf 10 vom Hundert des Nennwertes oder — bei Fehlen eines solchen — des errechneten Wertes dieser Anteile nicht überschreiten;

— die „Einbringung von Unternehmensteilen" der Vorgang, durch den eine Gesellschaft, ohne aufgelöst zu werden, einen oder mehrere Teilbetriebe in eine andere Gesellschaft gegen Ausgabe von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft einbringt;

— der „Austausch von Anteilen" der Vorgang, durch den eine Gesellschaft am Gesellschaftskapital einer anderen Gesellschaft eine solche Beteiligung erwirbt, die ihr die Mehrheit der Stimmrechte verleiht, und zwar gegen Gewährung von Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft an die Gesellschafter der anderen Gesellschaft sowie gegebenenfalls einer baren Zuzahlung; letztere darf 10 vom Hundert des Nennwertes oder — bei Fehlen eines solchen — des errechneten Wertes der gewährten Anteile nicht überschreiten;

— die „einbringende Gesellschaft" die Gesellschaft, die ihr Aktiv- und Passivvermögen überträgt oder einen oder mehrere Teilbetriebe einbringt;

— die „übernehmende Gesellschaft" diejenige Gesellschaft, die das Aktiv- und Passivvermögen oder einen oder mehrere Teilbetriebe von der einbringenden Gesellschaft übernimmt;

— die „erworbene Gesellschaft" die Gesellschaft, an der beim Austausch von Anteilen eine Beteiligung erworben wurde;

— die „erwerbende Gesellschaft" die Gesellschaft, die beim Austausch von Anteilen eine Beteiligung erwirbt;

— der „Teilbetrieb" die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft investierten Wirtschaftsgüter, die in technischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d. h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit darstellen.

(2) Die „Betriebstätte" wird in dem Anhang definiert, der Bestandteil dieser Richtlinie ist.

Artikel 3

Eine „Gesellschaft eines Mitgliedstaates" im Sinne dieser Richtlinie ist eine Gesellschaft belgischen, dänischen, deutschen, französischen, irischen, italienischen, luxemburgischen und niederländischen Rechts sowie des Rechts des Vereinigten Königreichs der nachstehend aufgeführten Art:

— société anonyme/naamloze vennootschap, Aktieselskab, Aktiengesellschaft, société anonyme, companies incorporated with limited liability, società per azioni, société anonyme, naamloze vennootschap, companies incorporated with limited liability;

— société en commandité par actions/commanditaire vennootschap op aandelen, Kommanditaktieselskab, Kommanditgesellschaft auf Aktien, société en commandité par actions, società in accomandita per azioni, société en commandité per actions, commanditaire vennootschap op aandelen;

— société de personnes à responsabilité limitée/personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid, anpartsselskab, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, société à responsabilité limitée, società a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée, besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;

vorausgesetzt wird:

a) die Gesellschaft wird nach den Steuervorschriften eines Mitgliedstaates als in diesem Staate ansässig und nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem dritten Staat als außerhalb der Gemeinschaft ansässig angesehen;

b) die Gesellschaft unterliegt ferner unter Verzicht auf ein eventuell bestehendes Optionsrecht einer der nachstehenden Steuern:

— Impôt des sociétés in Belgien,

— Selskabsskat in Dânemark,

— Körperschaftsteuer in Deutschland,

— Impôt sur les sociétés in Frankreich,

— Corporation tax in Irland,

— Imposta sul reddito delle persone giuridiche in Italien,

— Impôt sur le revenu des collectivités in Luxemburg,

— Vennootschapsbelasting in den Niederlanden,

— Corporation tax im Vereinigten Königreich,

oder irgendeiner Steuer, die eine dieser Steuern ersetzt.

ABSCHNITT II

Auf Fusionen, Spaltungen und Austausche von Anteilen anwendbare Regeln

Artikel 4

(1) Die Fusion oder Spaltung darf keine Besteuerung des Unterschieds zwischen dem tatsächlichen Wert und dem steuerlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens auslösen. In dem vorstehenden Satz bedeuten die Ausdrücke

— „steuerlicher Wert" den Wert, der für die Ermittlung des Einkommens, Gewinns oder Verlustes oder von Wertsteigerungen der einbringenden Gesellschaft zugrunde gelegt worden wäre, wenn das Vermögen gleichzeitig mit der Fusion oder Spaltung, aber unabhängig davon, veräußert worden wäre;

— „übertragenes Aktiv- und Passivvermögen" das Aktiv- und Passivvermögen der einbringenden Gesellschaft, das nach der Fusion oder Spaltung tatsächlich einer Betriebstätte der übernehmenden Gesellschaft im Staat der einbringenden Gesellschaft zugerechnet wird und zur Erzielung des steuerlich zu berücksichtigenden Ergebnisses dieser Betriebstätte beiträgt.

(2) Die Mitgliedstaaten machen die Anwendung von Absatz 1 von der Voraussetzung abhängig, daß die übernehmende Gesellschaft die neuen Abschreibungen und die späteren Wertsteigerungen oder Wertminderungen des Vermögens so berechnet, wie die einbringende Gesellschaft sie berechnet hätte, wenn die Fusion oder Spaltung nicht stattgefunden hätte.

(3) Hat die übernehmende Gesellschaft nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaates der einbringenden Gesellschaft das Recht, die neuen Abschreibungen oder die späteren Wertsteigerungen oder Wertminderungen des Vermögens abweichend von Absatz 2 zu berechnen, so findet Absatz 1 keine Anwendung auf das Vermögen, für das die Gesellschaft von diesem Recht Gebrauch macht.

Artikel 5

Die Mitgliedstaaten treffen die notwendigen Regelungen um sicherzustellen, daß die von der einbringenden Gesellschaft unter völliger oder teilweiser Steuerbefreiung gebildeten Rückstellungen oder Rücklagen — soweit sie nicht von Betriebstätten im Ausland stammen — unter den gleichen Voraussetzungen in der Buchführung der im Staat der einbringenden Gesellschaft belegenen Betriebstätten der übernehmenden Gesellschaft steuerfrei ausgewiesen werden können, wobei die übernehmende Gesellschaft die Rechte und Pflichten der einbringenden Gesellschaft übernimmt.

Artikel 6

Die Mitgliedstaaten treffen die notwendigen Regelungen um sicherzustellen, daß die steuerlich noch nicht berücksichtigten Verluste der einbringenden Gesellschaft — soweit sie nicht aus Betriebstätten im Ausland stammen — bei der steuerlichen Behandlung der Betriebstätten der übernehmenden Gesellschaft, die in dem Staat der einbringenden Gesellschaft belegen sind, berücksichtigt und von deren Gewinn oder Wertsteigerungen abgezogen werden können. Die Mitgliedstaaten legen die Modalitäten fest, nach denen diese Verluste berücksichtigt werden. Es steht ihnen frei, Bestimmungen zu erlassen, damit sich daraus ergebende ungerechtfertigte steuerliche Vorteile vermieden werden. Diese Modalitäten und Bestimmungen dürfen nicht weniger günstig sein als diejenigen, die auf die

entsprechenden Vorgänge bei Gesellschaften des Mitgliedstaates der einbringenden Gesellschaft angewandt werden.

Artikel 7

(gestrichen)

Artikel 8

Wenn die übernehmende Gesellschaft am Kapital der einbringenden Gesellschaft eine Beteiligung von mindestens 20 vom Hundert besitzt, so unterliegen die bei der übernehmenden Gesellschaft möglicherweise entstehenden Wertsteigerungen bei der Annullierung ihrer Beteiligung am Kapital der einbringenden Gesellschaft keiner Besteuerung.

Artikel 9

Die Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an die Gesellschafter der einbringenden oder erwerbenden Gesellschaft gegen Anteile an deren Gesellschaftskapital aufgrund der Fusion, Spaltung oder dem Austausch von Anteilen darf für sich allein keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns auslösen, sofern den erworbenen Anteilen kein höherer steuerlicher Wert beigemessen wird, als den Anteilen an der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft unmittelbar vor der Fusion, Spaltung oder dem Austausch von Anteilen beigemessen war. Der Ausdruck „steuerlicher Wert" im vorstehenden Satz bedeutet den Wert, der für die Ermittlung der Veräußerungsgewinne oder Veräußerungsverluste für die Besteuerung der Veräußerungsgewinne bei den Gesellschaften zugrunde gelegt wird.

Der vorstehende Absatz hindert die Mitgliedstaaten nicht, die Gewährung einer baren Zuzahlung anläßlich einer Fusion, Spaltung oder eines Austausches von Anteilen an die Gesellschafter zu besteuern.

ABSCHNITT III

Regeln für die Einbringung von Unternehmensteilen

Artikel 10

(1) Die vorangehenden Artikel über die Fusionen und Spaltungen gelten mit Ausnahme der Artikel 8 und 9 entsprechend für die Einbringung von Unternehmensteilen.

(2) Bei der Einbringung eines Teilbetriebs im Sinne von Artikel 2 können Rückstellungen, Rücklagen und Verluste der einbringenden Gesellschaft im Sinne der Artikel 5 und 6 von der übernehmenden Gesellschaft nur ausgewiesen werden, wenn feststeht, daß diese Rückstellungen, Rücklagen oder Verluste sich auf den eingebrachten Teilbetrieb beziehen.

ABSCHNITT IV

Sonderfälle der Einbringung einer Betriebstätte

Artikel 11

(1) Wenn sich unter den anläßlich einer Fusion, Spaltung oder Einbringung von Unternehmensteilen eingebrachten Wirtschaftsgütern eine in einem anderen Mitgliedstaat als dem der einbringenden Gesellschaft liegende Betriebstätte befindet, so verzichtet der Staat dieser Gesellschaft endgültig auf seine Rechte zur Besteuerung dieser Betriebstätte. Der Staat der einbringenden Gesellschaft kann jedoch diese Gesellschaft oder die Betriebstätte dieser Gesellschaft bis zu dem Betrag der früheren Verluste dieser Betriebstätte, die gegebenenfalls von dem in diesem Staat steuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft abgezogen worden sind, besteuern. Der Staat, in dem sich die Betriebstätte befindet, und der Staat der übernehmenden Gesellschaft wenden auf diese Einbringung die Bestimmung dieser Richtlinie an, als ob der erstere Staat mit dem der einbringenden Gesellschaft identisch wäre.

(2) Ungeachtet Absatz 1 ist der Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft, sofern er ein System der Weltgewinnbesteuerung anwendet, berechtigt, die anläßlich der Fusion, Spaltung oder Einbringung von Unternehmensteilen entstehenden Gewinne oder Veräußerungsgewinne der Betriebstätte zu besteuern, vorausgesetzt, daß er die Steuer, die ohne die Bestimmungen dieser Richtlinie auf diese Gewinne oder Veräußerungsgewinne im Staat der Betriebstätte erhoben worden wäre, in gleicher Weise und mit dem gleichen Betrag anrechnet, wie wenn diese Steuer tatsächlich erhoben worden wäre.

ABSCHNITT V

Regeln für die Besteuerung von Gesellschaften mit Betriebstätten

Artikel 12

(1) Jeder Mitgliedstaat ist berechtigt, die Gewinne einer in seinem Hoheitsgebiet befindlichen Betriebstätte einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaates zu besteuern.

(2) Jeder Mitgliedstaat stellt die Gewinne einer Gesellschaft dieses Mitgliedstaates aus einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebstätte steuerfrei, sofern er nicht ein System der Weltgewinnbesteuerung hat, nach dem die in dem anderen Mitgliedstaat erhobene Steuer auf die eigene Steuer angerechnet wird.

Artikel 13

Die Modalitäten der Besteuerung einer Betriebstätte, die eine Gesellschaft eines Mitgliedstaates in einem anderen Mitgliedstaat besitzt, dürfen für

diese Betriebstätte keine schwerere Steuerbelastung in dem Mitgliedstaat, in dem sie belegen ist, ergeben als diejenige, die eine Gesellschaft dieses anderen Mitgliedstaates zu tragen hätte, die die gleiche Tätigkeit ausübt und ihre Gewinne nicht ausschüttet.

Artikel 13a

Diese Richtlinie findet nur dann Anwendung, wenn eine Fusion, Spaltung, Einbringung von Unternehmensteilen oder ein Austausch von Anteilen die beiden folgenden Voraussetzungen erfüllt:

— dieser Vorgang aus vertretbaren wirtschaftlichen Gründen erfolgt;

— die Steuerumgehung keinen Hauptzweck dieses Vorgangs und keinen Teil eines diesen Vorgang einschließenden Gesamtplanes oder Abkommens bildet.

Artikel 14

(gestrichen)

ABSCHNITT VI

Schlußbestimmungen

Artikel 15

Die Mitgliedstaaten setzen die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften in Kraft, um dieser Richtlinie spätestens bis zum .... nachzukommen und unterrichten die Kommission unverzüglich hiervon.

Artikel 16

Die Mitgliedstaaten achten darauf, daß der Kommission der Text der wichtigsten innerstaatlichen Vorschriften bekanntgegeben wird, die sie auf dem von dieser Richtlinie erfaßten Gebiet erlassen.

Artikel 17

Diese Richtlinie ist an die Mitgliedstaaten gerichtet.

Anhang zur Richtlinie

Definition der Betriebstätte

(1) Im Sinne dieser Richtlinie bedeutet der Ausdruck „Betriebstätte" eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit einer Gesellschaft ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(2) Der Ausdruck „Betriebstätte" umfaßt insbesondere:

a) einen Ort der Leitung,

b) eine Zweigniederlassung,

c) eine Geschäftsstelle,

d) eine Fabrikationsstätte,

e) eine Werkstätte und

f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.

(3) Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet. In gegenseitigem Einvernehmen können zwei Mitgliedstaaten dennoch eine kürzere Dauer bestimmen, insofern diese wenigstens sechs Monate beträgt.

(4) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebstätten:

a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren der Gesellschaft benutzt werden;

b) Bestände von Gütern oder Waren der Gesellschaft, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;

c) Bestände von Gütern oder Waren der Gesellschaft, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;

d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für die Gesellschaft Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;

e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für die Gesellschaft andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;

f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, daß die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

(5) Ist eine Person — mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 6 — für eine Gesellschaft tätig und besitzt sie in einem Mitgliedstaat die Vollmacht, im Namen der Gesellschaft Verträge abzuschließen, und übt sie die Voll-

macht dort gewöhnlich aus, so wird die Gesellschaft ungeachtet der Absätze 1 und 2 so behandelt, als habe sie in diesem Staat für alle von der Person für die Gesellschaft ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebstätte machten.

(6) Eine Gesellschaft wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe sie eine Betriebstätte in einem Mitgliedstaat, weil sie dort ihre Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.

(7) Allein dadurch, daß eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebstätte oder auf andere Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird keine der beiden Gesellschaften zur Betriebstätte der anderen.

Bericht des Abgeordneten Dr. Kreile

Die Vorlage — Drucksache V/3774 — wurde vom Präsidenten des Deutschen Bundestages mit Schreiben vom 21. Januar 1977 erneut an den Finanzausschuß überwiesen. Über einen Teil der Vorlage, den Vorschlag der Kommission der Europäischen Gemeinschaften für eine Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, hatte der Finanzausschuß bereits in der 6. Wahlperiode berichtet (Drucksache VI/1344), über den verbliebenen Teil der Vorlage, der erst in dieser Wahlperiode entscheidungsreif geworden ist, hat der Finanzausschuß am 16. und 23. März 1977 sowie am 22. Februar und am 15. März 1978 beraten. Er hat den Ausschuß für Wirtschaft und den Ausschuß für Arbeit und Sozialordnung um gutachtliche Stellungnahmen zur Mitbestimmungsproblematik gebeten; beide Ausschüsse schlagen vor, der Bundesregierung zu empfehlen, bei den Verhandlungen im EG-Rat den Mitbestimmungsvorbehalt nachdrücklich zu vertreten, damit Übertragungs- und Konzentrationsvorgänge, durch die ein Verlust an Mitbestimmung entsteht, steuerlich nicht entlastet werden.

Der Entwurf betrifft die steuerlichen Wirkungen der Verschmelzung oder Spaltung von Gesellschaften (Gesamtrechtsnachfolge) sowie der Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft (Einzelrechtsnachfolge), wenn an diesen Vorgängen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten beteiligt sind, neuerdings auch den Tausch von Anteilen (unechte Fusion). Würde der Entwurf sofort in Kraft treten, könnte er nur für die Einbringung von Unternehmensteilen und für den Aktientausch Bedeutung haben, da eine Rechtsgrundlage für zwischenstaatliche Verschmelzungen und Spaltungen nicht existiert. Hinsichtlich der Verschmelzungen arbeitet die sog. Goldman-Gruppe an einem EG-Übereinkommen, das diese Vorgänge für den Fall der Beteiligung von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten ermöglichen soll. Die geplanten Steuererleichterungen bestehen im wesentlichen darin, daß die in den übergehenden Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven anläßlich des Übergangs nicht besteuert werden müssen (Übergang mit den Buchwerten). Darüber hinaus sollen in den Fällen der Verschmelzung bei der übernehmenden Gesellschaft die stillen Reserven in der schwindenden Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft nicht besteuert werden.

Der Finanzausschuß hatte zunächst auf der Grundlage der ersten Fassung des Richtlinienentwurfs — Drucksache V/3774 — beraten und eine Reihe von steuerlichen Einzelfragen erörtert, die aus deutscher Sicht zu Bedenken Anlaß gaben. Diese Bedenken konnten im Verlaufe der weiteren Beratungen in den vorbereitenden Gremien des Rates weitgehend ausgeräumt werden. Die nunmehr vorliegende Neufassung des Richtlinienentwurfs (Anlage)

— erfaßt die nur in Frankreich und Belgien möglichen körperschaftsteuerpflichtigen Personengesellschaften nicht mehr;

— sieht zwar auch eine Übertragung steuerlicher Verlustvorträge vor, doch bleiben Einschränkungen im nationalen Recht zur Mißbrauchsbekämpfung möglich;

— verzichtet auf eine Einbeziehung der Grunderwerbsteuer;

— stellt zunächst klar, daß das Diskriminierungsverbot für Betriebstätten den Steuersatz für nicht ausgeschüttete Gewinne zum Maßstab haben soll.

Die Neufassung berücksichtigt auch bereits einen großen Teil der vom Bundesrat mit Beschluß vom 19. Dezember 1969 (BR-Drucksache 55/69 Beschluß) geltend gemachten Bedenken.

Der Finanzausschuß hat den überarbeiteten Richtlinienvorschlag seiner Beratung zugrunde gelegt. Der Ausschuß begrüßt den Richtlinienvorschlag in der jetzt vorliegenden Form; er regt jedoch an, die Richtlinie in einigen Punkten zu ergänzen. Bei seinen Beratungen in den letzten Sitzungen hat der Ausschuß insbesondere vier Problemkreise erörtert:

— die Mitbestimmungsproblematik

— die Mindestbeteiligungshöhe für die Steuerfreiheit nach Artikel 8

— die mit der Besteuerung von Betriebstätten auftretenden Fragen

— die Aufnahme des Anteilstauschs in die Richtlinie.

Es bestand Einvernehmen im Ausschuß, daß ein Verlust an Mitbestimmung im eigenen Land vermieden werden sollte. Ob und inwieweit aber die Richtlinie über die allseits anerkannte Notwendigkeit hinaus, Unternehmenszusammenschlüsse aus Gründen der Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit auf den Weltmärkten von steuerlichen Hemmnissen zu befreien, dazu beitragen könnte, Unternehmenszusammenschlüsse herbeizuführen, die einen geringeren Grad an Mitbestimmung aufweisen als vor dem Zusammenschluß, wurde unterschiedlich beurteilt. Insbesondere wurde unterschiedlich gewichtet, ob von einer Flucht aus der deutschen Mitbestimmung überhaupt gesprochen werden könne. Entsprechend unterschieden sich die Koalitionsfraktionen einerseits und die Opposition im Finanzausschuß andererseits in der Frage, ob und wie in der vorliegenden Richtlinie sichergestellt werden soll, daß es zu keiner steuerlichen Begünstigung solcher Unternehmenszusammenschlüsse kommt, die zu einem Verlust an Mitbestimmung führen würden.

Die Koalitionsfraktionen bestehen darauf, daß diese Garantie des Fortbestandes vorhandener Mitbestimmung in den Fusionsrichtlinien selbst zum Ausdruck kommt oder doch mindestens gleichzeitig in anderer Weise gegeben wird. Als eine Möglichkeit, dies in einer Art und Weise zu erreichen, die auch für die anderen Mitgliedstaaten akzeptabel sein können, wurden bindende Absprachen zwischen den Betriebsräten der in der Bundesrepublik verbleibenden Betriebe und der neuen Unternehmensleitung im Zusammenhang mit dem Konzentrationsvorgang als Voraussetzung für die steuerlichen Begünstigungen genannt. Die Opposition befürchtet dagegen, daß eine Befrachtung mit einem Mitbestimmungsjunktim die Handlungsfreiheit der Bundesregierung einenge und ein Zustandekommen der Richtlinie gefährde. Sie hält es für sinnvoller, daß die Erhaltung der Wirksamkeit nationaler Mitbestimmungsregelungen in einem umfassenderen Zusammenhang geprüft und einer Regelung für die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft zugeführt wird. Der Teil der Entschließung, der sich auf die Mitbestimmung bezieht, wurde gegen die Stimmen der Opposition beschlossen; danach enthielt sich die Opposition hinsichtlich der weiteren Teile der Entschließung der Stimme.

Die Opposition hatte zur Mitbestimmung folgende Entschließung vorgeschlagen:

„Die Bundesregierung wird aufgefordert, die beiden *) Richtlinien unverzüglich zu behandeln, damit ihr Ziel der Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit und der Sicherung von Arbeitsplätzen nicht beeinträchtigt wird.

Unabhängig davon — und getrennt von diesen ausschließlich handels- und steuerrechtlich relevanten Richtlinien — wird die Bundesregierung aufgefordert, sich dafür einzusetzen, daß nationale Mitbestimmungsregelungen im Rahmen der EG in einer entsprechenden Richtlinie geschützt werden."

In Artikel 8 des neugefaßten Richtlinienentwurfs (Anlage) ist mittelbar eine Bestimmung des Schachtelprivilegs durch eine Mindestbeteiligung von 20 vom Hundert enthalten. Die Bestimmung betrifft die Besteuerung der stillen Reserven, die in der Beteiligung der übernehmenden Gesellschaft beruhen (Übernahmegewinn); die auf deutsches Betreiben eingefügte Mindestbeteiligung bedeutet bereits einen Fortschritt gegenüber dem ursprünglichen Richtlinienentwurf, liegt aber noch um 5 vom Hundert unter der für das Schachtelprivileg im nationalen Recht maßgeblichen Grenze. Würde das zwischenstaatliche Schachtelprivileg bei 20 vom Hundert fixiert, so würde eine abweichende Regelung bei innerstaatlichen Vorgängen nicht mehr zu halten sein; Konsequenzen könnten sich bei der Bewertung des Betriebsvermögens (§ 102 BewG) und für die Gewerbesteuer (§ 9 Ziff. 2 a, § 12 Abs. 2 Ziff. 2 a GewStG) ergeben; die Folgewirkungen auf das binnenstaatliche Recht wären finanziell erheblich. Der Entschließungsvorschlag enthält insoweit eine Alternativempfehlung an die Bundesregierung, entweder eine Anhebung des Prozentsatzes in der Richtlinie auf 25 vom Hundert mit Wirkung für alle Mitgliedstaaten zu verfolgen oder doch wenigstens zu erreichen, daß die steuerliche Begünstigung von den jeweiligen nationalen Rechtsvorschriften des Mitgliedstaates abhängig gemacht wird, die das Schachtelprivileg für die übernehmende Gesellschaft bestimmen.

Hinsichtlich der Betriebstättenbesteuerung wird es aus deutscher Sicht nicht für sinnvoll gehalten, daß das für Betriebstätten bisher einheitlich geltende Abkommensrecht zerrissen wird. Da Betriebstätten ausländischer natürlicher Personen und Personengesellschaften von der Richtlinie nicht erfaßt werden, würde für diese anderes Recht fortgelten. Eine Neuregelung der Betriebstättenbesteuerung ist im übrigen aber auch keine zwingende Voraussetzung, um Fusionen steuerlich zu entlasten. Weitere Probleme ergeben sich aus dem Diskriminierungsverbot. Artikel 13 des neugefaßten Richtlinienentwurfs (Anlage) stellt zwar nunmehr klar, daß eine Versagung des ermäßigten Steuersatzes für Ausschüttungen mit Bezug auf eine Betriebsstätte kein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot darstellen kann; daran wird unbedingt festzuhalten sein. Es fehlt bisher an entsprechenden Klarstellungen für die Versagung der Anrechnung ausländischer Steuern (§ 26 KStG) und die Versagung des vermögensteuerlichen Schachtelprivilegs (§ 102 BewG). In der Entschließung wird der Bundesregierung deshalb empfohlen, sich für eine gänzliche Streichung der Artikel 12 und 13 sowie des Anhangs zur Richtlinie einzusetzen.

Wegen der auf britischen Wunsch in die Richtlinie eingeführten unechten Fusion (Tausch von Anteilen) besteht aus deutscher Sicht ebenfalls das Bedenken, daß die Begünstigung des Anteilstauschs im zwischenstaatlichen Bereich Rückwirkungen auf das nationale Recht für Tauschvorgänge im Binnenland auslösen könnte. Nach deutschem Recht, das insbesondere im Gutachten des Bundesfinanzhofs vom 16. Dezember 1958 (BStBl. 1959 III S. 30) festgestellt worden ist, führt der Anteilstausch grundsätzlich zur Steuerpflicht der aufgelösten stillen Reserven. Der Ausschuß hat insoweit von einer bestimmten Entschließungsempfehlung abgesehen, weil nach dem Stand der Verhandlungen eine vertretbare mittlere Lösung erwartet werden darf.

Namens des Ausschusses bitte ich, von der Vorlage Kenntnis zu nehmen.

*) gemeint ist auch die ebenfalls in Drucksache V/3774 enthaltene sogenannte Konzernrichtlinie

Bonn, den 15. März 1978

Dr. Kreile

Berichterstatter